

3-RV.2020.88

P 49

Urteil vom 25. März 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richterin Sramek Richter Biondo Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung, vom 12. Juni 2020 betreffend Grundstückschätzungen 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A. ist Alleineigentümer des Grundstücks. Nr. aaa Plan bbb, Einfamilienhaus, im Halte von ddd m² an der X-Strasse-Strasse in Q. (E-GRID ccc).

2.

Mit Verfügung vom 7. Oktober 2010 teilte das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion Grundstückschätzung (GS) A. den Eigenmietwert von CHF 15'745.00 und den Vermögenssteuerwert von CHF 548'100.00 mit. Als Grund wurde "Änderung der Adresse / Anschrift /Name" angegeben.

3.

Mit Schreiben vom 9. Januar 2017 wurde A. und B. die von Grossen Rat am 24. November 2015 beschlossene Anpassung des Eigenmietwertes mitgeteilt. Der Eigenmietwert wurde dabei mit Wirkung ab der Steuerperiode 2016 von CHF 15'745.00 um 14 % auf CHF 17'949.00 erhöht.

4.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2018 beantragte A. beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend: Spezialverwaltungsgericht), eine Einzelschätzung wegen offensichtlich unrichtiger Schätzung. Diese Schreiben wurde vom Spezialverwaltungsgericht zur Behandlung an das KStA GS überwiesen.

5.

Mit Verfügung vom 15. Oktober 2019 teilte das KStA GS A. mit, dass aufgrund einer Überprüfung keine offensichtlich unrichtige Schätzung vorliege und die bisherigen Werte (Vermögenssteuerwert: CHF 548'100.00; Eigenmietwert: CHF 17'949.00), unverändert bleiben.

6.

6.1.

Gegen die Verfügung vom 15. Oktober 2019 erhob A. bei der Steuerkommission der Gemeinde XA mit Schreiben vom 28. Oktober 2019 Einsprache:

"fristgerecht erhebe ich Einspruch gegen den in der Mitteilung vom 15.10.2019 aufgeführte Eigenmietwert da dieser Wert offensichtlich auf einer unrichtigen Rechtsanwendung beruht und beantrage dass mein EMW entsprechend geändert wird nach § 218 Abs. 2 bei unrichtigen Werten ab dem Jahr der Einleitung der Neuschätzung Bereits vorgenommene Veranlagungen sind zu revidieren !

Ich verweise auf die Bundesverfassung Art. 9 Jede Person hat Anspruch darauf, von den Kantonalen und Gemeinde Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden."

6.2.

Mit Schreiben vom 8. November 2019 reichte A. einen Nachtrag zur Einsprache ein mit dem

"a) Antrag:

fristgerecht erhebe ich im Nachtrag Einspruch gegen den in der Mitteilung vom 15.10.2019 aufgeführte Eigenmietwert da dieser Wert offensichtlich auf einer unrichtigen Rechtsanwendung beruht und beantrage dass mein EMW entsprechend geändert und revidiert wird, bei unrichtigen Werten ab dem Jahr der Einleitung der Neuschätzung Bereits vorgenommene Veranlagungen sind zu revidieren !"

7.

Mit Entscheid vom 12. Juni 2020 wies das KStA GS die Einsprache ab.

8.

Den Einspracheentscheid vom 12. Juni 2020 (Zustellung am 29. Juni 2020 hat A. mit Rekurs vom 3. Juli 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit dem

"a) Antrag:

fristgerecht erhebe ich Rekurs gegen den in Einspracheentscheid vom 12. Juni 2020 mit Poststempel 26.06.2020, Grundstücksgemeinde XA. Ich beantrage dass der in Mitteilung vom 15.10.2019 aufgeführte Eigenmietwert revidiert wird so dieser dem StG § 30 Abs 2 und dem tatsächlichen geschätzten rechtskräftigen Normmietwert meiner Liegenschaft spricht."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

9.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

10.

A. und B. haben keine Replik erstattet.

11.

A. hat sich mit E-Mail vom 3. Dezember 2020 an den Leiter des KStA GS mit Kopie an das Spezialverwaltungsgericht zur Eigenmietwertbesteuerung geäußert.

12.

A. hat mit als "Rekurs" bezeichnetem Schreiben vom 12. März 2021 nochmals Stellung:

"Ich beantrage, dass mein Eigenmietwert der Liegenschaft (Erassung) 01.02.1993 und dem Mietwert-Total Normmietwert von Fr 25'811x 60% = **15'487 = 60 %** das dem StG 30 2 entspricht und der verfassungsmässigen Vorgaben !"

Weiter wurden Vergütungs- und Verzugszinsen für die zu viel bezahlten Steuern verlangt.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Schätzung des Eigenmietwertes und des Vermögenssteuerwertes für die Steuerperiode 2018. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG), die Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG) sowie das Dekret über die Anpassung des Eigenmietwertes per 1. Januar 2016 vom 24. November 2015 (SAR 651.140; nachfolgend: Anpassungsdekret).

2.

2.1.

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 StG und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]; VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.362], mit Hinweis auf AGVE 1998 S. 207; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 172 StG N 3).

2.2.

Da keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der vom Ehemann verfasste Rekurs für beide Ehegatten, zumal die Grundstückschätzung auch für die gemeinsame Steuerdeklaration für die Einkommens- und Vermögenssteuern gilt. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteistellung mit den genannten Folgen.

3.

Der Rekurrent hat mit dem Schreiben vom 12. März 2021 in Anwendung von § 223a Abs. 1 und 2 StG für zu viel bezahlte Steuern von CHF 15'008.00 Vergütungs- und Verzugszinsen verlangt.

§ 223a StG steht unter dem Titel "9. Bezug, Erlass und Sicherung der Steuern und Bussen". Damit handelt es sich offensichtlich um eine Bezugsfrage, für deren Behandlung das Spezialverwaltungsgericht erstinstanzlich nicht zuständig ist.

Dementsprechend kann auf den Rekurs in diesem Punkt nicht eingetreten werden.

4.

4.1.

Die Rekurrenten beanstanden im Rekursverfahren den im Rahmen der allgemeinen Neuschätzung festgesetzten Normmietwert von CHF 25'811.00 gemäss den Verfügungen des KStA GS vom 7. Oktober 2010 und vom 15. Oktober 2019 ausdrücklich nicht. Hingegen wird der daraus abgeleitete und bis Ende 2015 gültige Eigenmietwert von CHF 15'745.00 insoweit beanstandet, als dieser in Abweichung von § 30 Abs. 2 StG statt der dort vorgesehenen 60 % gesetzwidrig mit 61 % des Normmietwertes berechnet worden sei. Gerügt wird sodann, dass der mit dem Anpassungsdekret um 14 % angehobene Eigenmietwert von CHF 17'949.00 bei 69.541 % und damit um 15.9 % über dem bisher zulässigen Mietwert liege. Die Abweichung liege damit über der für eine Einzelschätzung massgeblichen Grenze von 15 %. Der Rekurrent beantragte einen Eigenmietwert von CHF 15'487.00. Dieser Wert entspreche 60 % des rechtskräftig geschätzten Normmietwertes. Daran wurde mit Eingabe vom 12. März 2021 unverändert festgehalten.

4.2.

Das KStA führt in seiner Vernehmlassung aus, dass der Eigenmietwert gemäss Anhang 17 zur VBG durch Reduktion des Normmietwertes um 39 % festzusetzen sei. Weiter wurde dargelegt, dass die Mietpreise seit der letzten allgemeinen Neuschätzung mit Wertbasis Mai 1998 kontinuierlich gestiegen seien. Die Norm- und Eigenmietwerte seien hingegen auf der Wertbasis Mai 1998 belassen worden. Im kantonalen Durchschnitt hätten deshalb die Eigenmietwerte noch 54.2 % der effektiven Marktmieten betragen. Aus diesem Grund sei eine Anpassung der Eigenmietwerte notwendig geworden. Der Grosse Rat habe diese mit dem Anpassungsdekret vorgenommen.

4.3.

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob ein Einzelschätzungsgrund nach § 218 Abs. 2 StG (Änderungsschätzung oder Unrichtigkeitsschätzung [offensichtlich unrichtige Schätzung oder unrichtige Rechtsanwendung]) vorliegt.

5.

5.1.

Die Rekurrenten beantragen eine Einzelschätzung. Das Verwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 10. Februar 2017 (WBE.2016.495) in allgemeiner Weise ausgeführt:

"2.

Bei der Überprüfung von Liegenschaftenschätzungen greift das Verwaltungsgericht nicht in das den Vorinstanzen zustehende schätzerische Ermessen ein. Die Beurteilung durch die Vorinstanzen korrigiert das Verwaltungsgericht nur dann, wenn der Schätzung ein unzutreffender Sachverhalt zugrunde gelegt wurde oder wenn aus der Verletzung von Normen (insbesondere den Bestimmungen der Verordnung vom 4. November 1985 über die Bewertung der Grundstücke [VBG, SAR 651.212]) bzw. allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft gesehen unrichtiges Schätzungsergebnis resultierte (vgl. ebenso die Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern, Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 16. August 2006, Bernische Verwaltungsrechtsprechung [BVR] 2006, S. 551, Erw. 1).

Bei Grundstückschätzungen ergeben sich, da es sich – wie der Name schon sagt – um (blosse) Schätzungen und nicht um exakte Wertbestimmungen handelt, zwangsläufig Unschärfen (so auch GERHARD ROESCH, Grundstückschätzungen, in: Aargauer Steuertagung 2008 [Tagungsordner], S. 8). Dabei werden in der Fachliteratur Abweichungen von bis zu 10 Prozent, teilweise gar bis zu 20 Prozent zwischen Schätzungen, die von verschiedenen Personen vorgenommen werden, als normal betrachtet (vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 220 N 135 mit Nachweisen der Fachliteratur). Vor dem Hintergrund dieser Erkenntnis korrigiert das Verwaltungsgericht eine bei ihm angefochtene Schätzung nur, wenn diese auf einem unzutreffenden Sachverhalt beruht oder wenn es klare Normverstösse bzw. Verletzungen allgemein anerkannter Schätzungsmethoden feststellt und/oder sich Mängel der Schätzung mindestens im Umfang von 10 Prozent auf die angefochtene Schätzung auswirken (vgl. Urteile vom 29. November 2012 [WBE.2011.298] Erw. I./2., vom 21. August 2013 [WBE.2012.251] Erw. I./2. und vom 9. März 2015 [WBE.2014.291] Erw. II./3.1.)."

Schätzungen sind damit nicht einfach beim Vorliegen von systembedingten Abweichungen ("Schätzungsunschärfe") abänderbar.

5.2.

Das Verwaltungsgericht hat sich im VGE vom 21. August 2013 (WBE.2012.251) zur Systematik der Einzelschätzungen wie folgt geäußert:

"2.

2.1.

Ausserhalb der allgemeinen Neuschätzung nach § 218 Abs. 1 StG können die Eigenmietwerte und Vermögenssteuerwerte nur geändert werden, wenn Bestand, Nutzung oder Wert des Grundstückes wesentlich ändern oder wenn die Werte auf einer offensichtlich unrichtigen Schätzung oder auf einer unrichtigen Rechtsanwendung beruhen (§ 218 Abs. 2 StG). Einzelschätzungen werden demnach einerseits bei wesentlichen Änderungen in Bezug auf den Bestand, die Nutzung oder den Wert eines Grundstücks (im folgenden Änderungsschätzung) und andererseits wegen Unrichtigkeit (offensichtliche Unrichtigkeit, unrichtige Rechtsanwendung; im Folgenden: Unrichtigkeitsschätzung) durchgeführt.

2.2.

Änderungsschätzungen werden gemäss § 218 Abs. 2 StG nur dann durchgeführt, wenn sie wesentlich sind, d.h. sich die infrage stehende Änderung wesentlich auf den Wert des infrage stehenden Objekts auswirkt, konkret: infolge der Änderung bestimmte Schwellenwerte überschritten werden (vgl. dazu und zu den nach der Praxis des KStA massgebenden Schwellenwerten: PLÜSS, a.a.O., § 218 N 20 f.). Der Entscheid darüber, ob eine Änderungsschätzung durchzuführen ist, hängt von der ursprünglichen allgemeinen Schätzung ab. Dementsprechend ist, wenn sich die Frage nach der Durchführung sowohl einer Änderungsschätzung als auch einer Unrichtigkeitsschätzung stellt, zunächst die Frage zu beantworten, ob letztere durchzuführen ist. Erweist sich nämlich das Begehren nach Durchführung einer Unrichtigkeitsschätzung als begründet, so wirkt sich dies notwendig auch auf die für die Beantwortung der Frage nach der Durchführung einer Änderungsschätzung anwendbaren Schwellenwerte aus (Die Unrichtigkeitsschätzung geht in diesem Sinne sachlogisch der Änderungsschätzung vor). Daher ist hier zunächst zu prüfen, ob dem Begehren um Durchführung einer Unrichtigkeitsschätzung hätte entsprochen werden müssen."

5.3.

Zu den quantitativen Voraussetzungen einer Änderungsschätzung wurde im Urteil vom 10. Februar 2017 (WBE.2016.495) festgehalten:

"6.

6.1.

Eine Einzelschätzung wegen Bestandes-, Nutzungs- oder Wertänderung wird vorgenommen, wenn die Änderung wesentlich ist (§ 218 Abs. 2 StG). § 218 Abs. 2 StG enthält keine Definition der wesentlichen Änderung. Bei der Auslegung des Begriffs Wesentlichkeit ist zu berücksichtigen, dass die allgemeine Neuschätzung die Regel und die Einzelschätzung die Ausnahme darstellt, die nur bei tiefgreifenden Änderungen zur Anwendung gelangt (PLÜSS, a.a.O., § 218 N 20, mit Hinweisen).

6.2.

Nach der Praxis des KStA gilt eine Änderung als wesentlich, wenn der Eigenmietwert um 10% oder mehr über oder unter dem bisherigen Wert liegt. Weicht der Eigenmietwert um weniger als 10% vom bisherigen Wert ab, ist die Änderung trotzdem wesentlich, wenn sie mindestens Fr. 700.00 ausmacht. Beim Vermögenssteuerwert gilt eine Änderung als wesentlich, wenn die Abweichung vom bisherigen Wert 10% oder mehr beträgt. Bei der Berechnung dieser Prozentgrenzen entsprechen die bisherigen Werte 100%. Auch wenn sich nur einer der beiden Werte (Eigenmietwert oder Vermögenssteuerwert) wesentlich geändert hat, werden bei der Einzelschätzung gleichwohl beide Werte überprüft und allenfalls angepasst (PLÜSS, a.a.O., § 218 N 21, mit Hinweisen).

Das Steuerrekursgericht und das Verwaltungsgericht – letzteres mit einer Präzisierung – haben in ihrer Rechtsprechung betreffend Wesentlichkeit einer Änderung die Grenze von mindestens 10% übernommen (Entscheid des Steuerrekursgerichts [RGE] vom 24. April 2008, 3-RV.2007.270; VGE II/42 vom 17. März 2010, WBE.2009.294, Erw. 4.1.). Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung muss dieser Schwellenwert für das ganze infrage stehende Objekt gelten, da ansonsten eine Ungleichbehandlung von Liegenschaften mit nur einer Wohnung und grösseren Objekten in Kauf genommen würde. Zudem ist, sofern eine frühere Fremdvermietung nicht mehr vorliegt, nicht auf den Eigenmietwert, sondern auf

den Normmietwert abzustellen. Andernfalls würden methodisch nicht miteinander vergleichbare Werte (der Ertrag aufgrund von Vermietung und der gemäss § 24 Abs. 1 VBG i.V.m. Anhang 17 Ziff. 2 reduzierte Eigenmietwert) gleich behandelt (VGE II/42 vom 17. März 2010, WBE.2009.294, Erw. 4.1.)."

Von einer offensichtlichen Unrichtigkeit nach § 218 Abs. 2 StG ist nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung dann auszugehen, wenn

"der bei der letzten Schätzung ermittelte Eigenmietwert und/oder Vermögenssteuerwert um 15% oder mehr von dem Wert, wie er sich bei der Überprüfung ergibt, abweicht (vgl. MARTIN PLÜSS, a.a.O., § 218 N 23 mit zahlreichen Hinweisen). Zu einer Änderung der bisherigen Schätzung aufgrund offensichtlicher Unrichtigkeit der bisher bestehenden Schätzung gemäss § 218 Abs. 2 StG kommt es somit nur dann, wenn – unabhängig von allfällig bei der Überprüfung zutage tretenden Fehlern der ursprünglichen Schätzung – gegenüber der bisherigen Schätzung eine Abweichung von mindestens 15% resultiert. Die Unrichtigkeitsschätzung gemäss aargauischem Recht stellt damit einen besonderen Revisionsgrund dar, der (nur) bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen (Abweichung von mindestens 15%) eine Anpassung der bestehenden Schätzung gestützt auf eine Einzelschätzung vorsieht."

5.4.

Von den Rekurrenten werden insoweit keine Gründe für eine Einzelschätzung vorgebracht, als der Normmietwert, welcher im Rahmen der allgemeinen Neuschätzung festgesetzt wurde, gar nicht beanstandet wird. Damit werden die der Grundstückschätzung gemäss der VBG zu Grunde liegenden Parameter nicht in Zweifel gezogen. Allein deshalb ist eine Änderungsschätzung auszuschliessen, da sich weder Bestand, Nutzung und Wert der Liegenschaft geändert haben oder sonst gestützt auf die VBG Wertkorrekturen vorzunehmen wären.

6.

6.1.

Zu prüfen ist weiter, ob in der Festsetzung eines Eigenmietwertes von 61 % des Normmietwertes bzw. in der Eigenmietwerterhöhung gemäss dem Anpassungsdekret, welche nach den Berechnungen des Rekurrenten zu einer Abweichung von 15.9 % führt, eine unrichtige Rechtsanwendung liegt.

6.2.

Nach § 30 Abs. 1 lit. b StG ist der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, als Einkommen steuerbar. Die Eigenmietwerte haben dabei in jedem Einzelfall mindestens 60 % der Marktmietwerte zu betragen. Davon kann vom Grossen Rat abgewichen werden, soweit es das Bundesrecht erlaubt (§ 30 Abs. 2 StG).

6.3.

Das aargauische Steuergesetz folgt damit den in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen (zuletzt: Urteil des Bundesgerichts vom 31. Januar 2019 [2C_843/2016, 2C_844/2016] = StE 2019 A 21.12. Nr. 17):

"2.2.

2.2.1. Während der bundessteuerliche Eigenmietwert in den genannten Grenzen auf dem 'objektiven Marktwert' beruht, lässt das *harmonisierte Steuerrecht der Kantone und Gemeinden* tendenziell tiefere ('massvolle') Eigenmietwerte zu. Grund für die massvolle Besteuerung sind namentlich die geringe Verfügbarkeit des Grundeigentums und das aus Art. 108 BV hergeleitete Bestreben, die Selbstvorsorge durch Bildung von Wohneigentum fiskalisch zu fördern. Die kantonal und kommunal massgebenden Eigenmietwerte haben indes dem allgemeinen Rechtsgleichheitsgebot zu genügen (Art. 8 Abs. 1 BV) und dürfen dem Gebot der verhältnismässigen Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV, 'Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit') nicht zuwiderlaufen (BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 140 f. mit Hinweisen; BASILE CARDINAUX, in: Bernhard Waldmann/Eva Maria Belser/Astrid Epiney [Hrsg.], Basler Kommentar, Bundesverfassung [nachfolgend: BSK-BV], 2015, N. 34 zu Art. 108 BV). Der kantonale und kommunale Eigenmietwert muss *im konkreten Einzelfall* die Untergrenze von 60 Prozent wahren (BGE 143 I 137 E. 3.3 S. 141).

2.2.2. Der Bundesgesetzgeber hat davon abgesehen, die Methodik und Bemessung des Eigenmietwerts auch vertikal zu harmonisieren (Urteil 2C_757/2015 / 2C_758/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 2). Ohnehin liess er es auf kantonalen bzw. kommunaler Ebene damit bewenden, Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG hinsichtlich der Eigenmietwerte als blosse Rahmenvorschrift auszugestalten (Urteil 2C_12/2007 vom 22. Februar 2007 E. 3.1, in: StE 2008 B 25.2 Nr. 9, StR 62/2007 S. 357). Die gesetzgeberische Ausfüllung des kantonalen und kommunalen *Gestaltungsspielraums*, der sich daraus ergibt (2C_829/2016 / 2C_830/2016 vom 10. Mai 2017 E. 10.1 mit Hinweisen, in: ASA 86 S. 60, RDAF 2017 II 461, StR 72/2017 S. 809), und die Auslegung bzw. Anwendung dieses Rechts überprüft das Bundesgericht lediglich unter dem Gesichtswinkel des Verstosses gegen verfassungsmässige Individualrechte bzw. namentlich des Willkürverbots."

6.4.

Entgegen des Gesetzeswortlautes und entgegen der Auffassung der Rekurrenten ergibt sich nicht, dass der Eigenmietwert im Einzelfall genau 60 % des Normmietwertes betragen muss (vgl. auch BGE 143 I 173). Vielmehr handelt es sich – der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgend – um einen Mindestwert. Die in § 30 Abs. 2 StG beschriebene Schätzungsgenauigkeit von 60 % des Marktmietwertes liesse sich denn auch aufgrund der jeder Schätzung immanenten Schätzungsunschärfe gar nicht erzielen. Dem trägt Anhang 17 zur VBG Rechnung, indem der Normmietwert zur Ermittlung des Eigenmietwertes um 39 % reduziert wird. Insofern können die Rekurrenten nichts daraus ableiten, dass der im Rahmen der allgemeinen Neuschätzung verfügte Eigenmietwert 61 % des Normmietwertes beträgt.

7.

7.1.

Weiter ist zu prüfen, ob sich die mit dem Anpassungsdekret vorgenommenen Anpassungen, welche bei den Rekurrenten nach ihren Berechnungen zu einer Erhöhung des Eigenmietwerts auf 69.541 % des Normmietwertes führen, als "unrichtig" im Sinne von § 218 Abs. 2 StG erweisen.

7.2.

Allgemeine Neuschätzungen von Eigenmietwerten (und Vermögenssteuerwerten) werden auf Anordnung des Grossen Rates auf Beginn einer Veranlagungsperiode vorgenommen (§ 218 Abs. 1 StG). Der Regierungsrat überprüft die Marktlage periodisch. Er unterbreitet dem Grossen Rat Bericht und Antrag, wenn sich die Marktwerte gegenüber den nach § 30 Abs. 2 StG festgelegten Eigenmietwerten um mehr als 5 Prozentpunkte verändert haben oder wenn sich die Marktwerte der selbst bewohnten Liegenschaften wesentlich verändert haben (§ 218 Abs. 3 StG).

Der Regierungsrat regelt die Bewertung der Grundstücke und der Eigenmietwerte (§ 218 Abs. 4 StG). Er hat dabei im Rahmen der Totalrevision des aargauischen Steuergesetzes die gestützt auf § 52 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 13. Dezember 1983/26. Januar 1988 (aStG) erlassene VBG unverändert in Kraft belassen.

Nach § 24 Abs. 1 VBG ist der Eigenmietwert von selbst genutzten Liegenschaften wie Einfamilienhaus, Wohnung im Mehrfamilien-, Wohn- und Geschäftshaus, Ferien- und Weekendhaus und Nutzniessungen hieran massvoll festzusetzen. Er ergibt sich aus den im Anhang enthaltenen Mietwerttabellen Nr. 1 bis 10 und 18. Das Resultat ist gemäss Anhang 17 zu kürzen.

7.3.

7.3.1.

Der Grosse Rat hat mit dem Anpassungsdekret eine Anpassung der Eigenmietwerte per 1. Januar 2016 beschlossen. Das Anpassungsdekret lautet wie folgt:

"Der Grosse Rat des Kantons Aargau,

gestützt auf die §§ 30 Abs. 2 und 218 Abs. 1 und 3 des Steuergesetzes (StG) vom 15. Dezember 1998,

beschliesst:

I.

§ 1

¹ Die bisher geltenden, auf Basis der Neuschätzung per 1. Januar 1999 verfügbaren Eigenmietwerte selbstbewohnter Liegenschaften im Kanton Aargau werden per 1. Januar 2016 angepasst. Die Anpassung erfolgt für jede Gemeinde gesondert gestützt auf die im Anhang festgelegten Zu- und Abschläge.

§ 2

¹ Dieses Dekret tritt am 1. Januar 2016 in Kraft."

Im Anhang des Anpassungsdekretes werden die Zu- und Abschläge für die Festlegung der ab 1. Januar 2016 gültigen Eigenmietwerte für jede Gemeinde festgesetzt.

7.3.2.

Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 20. September 2016 (WNO.2016.2) im (abstrakten) Normenkontrollverfahren die Zuständigkeit des Grossen Rates und die Zulässigkeit der gewählten Korrekturmethode (Prüfung der Prinzipien der individuellen Bemessung der Steuern, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Rechtsgleichheit) mit folgender Begründung bestätigt.

"II.

1.

Der Gesuchsteller führt zunächst aus, die Verfassung des Kantons Aargau vom 25. Juni 1980 (SAR 110.000, KV) ermögliche es dem Grossen Rat Dekrete zu erlassen, wenn er vom Gesetz ausdrücklich dazu ermächtigt werde. Im Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (SAR 651.100, StG) werde diese Möglichkeit nur einmal gewährt, im Rahmen von Steuererleichterungen. Ausdrücklich nicht erwähnt werde diese Möglichkeit aber im Rahmen des Kapitels 8.7 des Gesetzes betreffend das Verfahren bei Schätzungen. Es seien damit keine rechtlichen Voraussetzungen für den Erlass eines Dekrets gegeben und es fehle die Legitimation für den Grossen Rat, diesen Beschluss in Form eines Dekrets zu erlassen (Normenkontrollbegehren, S. 2 Ziff. 1).

2.

2.1.

Nach § 78 Abs. 2 KV kann der Grosse Rat "für ausführende Bestimmungen Dekrete erlassen, soweit die Gesetze ihn dazu ausdrücklich ermächtigen". Solche sog. unselbständigen Dekrete (vgl. zur Unterscheidung zwischen selbständigem und unselbständigem Dekret ANDREAS ZÜND, Gesetz und Dekret im Kanton Aargau, Aarau 1986, S. 84) kann der Grosse Rat somit nur erlassen, soweit ihm dafür im Gesetz eine ausdrückliche Ermächtigung eingeräumt wurde.

§ 30 Abs. 2 StG bestimmt, dass die Eigenmietwerte 60% der Marktmietwerte betragen. Soweit es das Bundesrecht erlaubt, kann der Grosse Rat die Eigenmietwerte tiefer ansetzen. Gemäss § 218 Abs. 3 StG überprüft der Regierungsrat periodisch die Marktlage. Er unterbreitet dem Grossen Rat Bericht und Antrag, wenn sich die Marktwerte gegenüber den nach § 30 Abs. 2 festgelegten Eigenmietwerten um mehr als 5 Prozentpunkte verändert haben oder wenn sich die Marktwerte der selbst bewohnten Liegenschaften wesentlich verändert haben.

Die Tragweite dieser gesetzlichen Regelung ist durch Auslegung zu bestimmen.

2.2.

Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Der Auslegungsvorgang soll zu einem vernünftigen, praktikablen und befriedigenden Ergebnis führen, das dem Problemlösungsbedarf Rechnung trägt, ohne die Wertungsentscheidungen des geschichtlichen Normsetzers zu missachten. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus; es lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente hierarchisch zu ordnen (BGE 141 II 262 Erw. 4.1 mit weiteren Hinweisen).

2.3.

§ 218 Abs. 3 StG sieht vor, dass der Regierungsrat die Marktlage überprüft und dem Grossen Rat bei einer Veränderung der Eigenmietwerte von mehr als 5 Prozentpunkten Antrag stellt. Schon aus dieser Regelung lässt sich ableiten, dass dem Grossen Rat Kompetenzen im Bereich der Eigenmietwertfestsetzung zukommen müssen. Andernfalls fiele die gesetzlich vorgesehene Antragsstellung des Regierungsrats gewissermassen ins Leere. Umstritten ist indessen, ob der Grosse Rat, wie der Gesuchsteller vertritt, bei Antragstellung des Regierungsrats infolge einer mehr als 5-prozentigen Änderung der Eigenmietwerte nur eine allgemeine Neuschätzung gemäss § 218 Abs. 1 StG anordnen kann oder ob er, wie jetzt geschehen, die Eigenmietwerte auch generell per Dekret anpassen kann. Dem Gesetz ist somit unbestrittenermassen eine ausdrückliche Kompetenz zum Erlass eines Dekrets im Zusammenhang mit der Festsetzung der Eigenmietwerte zu entnehmen. Fraglich ist indessen, wie weit diese Kompetenz reicht. Während die Frage, im alten Steuergesetz (Steuergesetz vom 13. Dezember 1983 [aStG]) noch geregelt war (§ 52 Abs. 2 aStG: Der Grosse Rat bestimmt den Zeitpunkt der allgemeinen Neuschätzung der Grundstücke und den Zeitpunkt der Anpassung der Eigenmietwerte), ist dem Wortlaut von § 218 Abs. 3 StG keine eindeutige Antwort auf diese Frage zu entnehmen, weil nicht klar ist, ob sich die Bestimmung einzig auf § 218 Abs. 1 StG bezieht oder eine darüber hinausgehende Kompetenz des Grossen Rats enthält.

2.4.

Aus der Entstehungsgeschichte des Steuergesetzes und den zugehörigen Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass auch unter geltendem Recht eine Kompetenz des Grossen Rats zur Anpassung der Eigenmietwerte ausserhalb der Anordnung einer allgemeinen Neuschätzung besteht:

- Im Entwurf des (neuen) Steuergesetzes zur ersten Beratung durch den Grossen Rat (Botschaft des Regierungsrats vom 21. Mai 1997) war vorgesehen, dass die Eigenmietwerte 60% der Marktmietwerte betragen sollten. Der Grosse Rat sollte ermächtigt werden, zwecks Harmonisierung mit den direkten Bundessteuern einen anderen Wert festlegen zu können (Entwurf 1. Lesung § 29 Abs. 2). Gleichzeitig war vorgesehen, dass der Regierungsrat die Marktlage periodisch überprüfen solle. Bei den Eigenmietwerten solle er spätestens dann eine Anpassung vornehmen, wenn diese um mehr als fünf Prozentpunkte von den gemäss § 29 Abs. 2 massgebenden Werten abwichen (Entwurf 1. Lesung § 218 Abs. 3 [Variante 1 zur Botschaft] bzw. § 222 Abs. 3 [Variante 2 zur Botschaft]):

'Der Regierungsrat überprüft die Marktlage periodisch. Er nimmt bei den Eigenmietwerten spätestens dann eine Anpassung vor, wenn diese um mehr als fünf Prozentpunkte von dem gemäss § 29 Abs. 2 massgebenden Wert abweichen'; vgl. dazu Botschaft, S. 71 und 122).

Hintergrund der vorgeschlagenen Regelung war ein Urteil des Verwaltungsgerichts vom 6. Juni 1996 (WNO.1994.7), in dem dieses die verfassungsrechtlich zulässige Untergrenze für die einkommenssteuerliche Erfassung des Eigenmietwerts bei 60% des Marktmietwerts gezogen hatte. Mit der Möglichkeit der Anpassung der Eigenmietwerte bei Unterschreitung dieser Grenze sollte der Regierungsrat in die Lage versetzt werden, zeitgerecht reagieren zu können und mittels Erhöhung der Eigenmietwerte wiederum einen verfassungskonformen Zustand herzustellen (Auch das Bundesgericht zog im Übrigen in einem Urteil betreffend den Kanton Zürich, welches während des Gesetzgebungsverfahrens am 20. Mai 1998 erging (BGE 124 I 145), eine absolute, von Verfassungs wegen gebotene Untergrenze für die Besteuerung des Eigenmietwerts bei 60% der Marktmiete).

In der Diskussion der nichtständigen Kommission Nr. 07 'Steuergesetz' fand sich keine Mehrheit für den Vorschlag der Regierung. Vielmehr wollte die klare Mehrheit der Kommission (12 zu 5 Stimmen), dass der Regierungsrat dem Grossen Rat nur entsprechende Vorschläge unterbreiten solle, woraufhin dann der Grosse Rat Anpassungen vornehmen können solle. In welcher Rechtsform diese Anpassungen vorzunehmen seien, wurde nicht diskutiert, indessen ist aus dem Gesamtzusammenhang klar, dass – wie unter altem Recht – die Anpassung per Dekret beschlossen werden soll (vgl. 25. Sitzung vom 12. Dezember 1997, Gesetzesmaterialien Bd. 4.2, S. 413). Dabei fällt einzig auf, dass die neue Fassung von § 218 Abs. 3 StG in ihrem Wortlaut zwar darauf hinwies, dass der Regierungsrat dem Grossen Rat Bericht und Antrag zu unterbreiten habe. Die Beschlusskompetenz selbst des Grossen Rats wurde indessen (anders als jene des Regierungsrats in dessen Vorschlag und anders auch als noch im alten Recht in § 52 Abs. 2 aStG) nicht mehr erwähnt (vgl. den Wortlaut gemäss Beschluss der Kommission: 'Der Regierungsrat unterbreitet dem Grossen Rat Bericht und Antrag, wenn sich die Marktwerte gegenüber den gemäss § 29 Abs. 2 festgelegten Eigenmietwerten um mehr als 5% verändert haben').

Im Plenum trug der Kommissionspräsident das Ergebnis der Kommissionsberatungen wie folgt vor (vgl. Grossratsprotokolle 1998, S. 941):

'In § 218 beantragt die Kommission in logischer Konsequenz zu der bei § 29 getroffenen Entscheidung eine materielle Änderung. Entsprechend dem dem Grossen Rat bei § 29 eingeräumten Handlungsspielraum sollen die Eigenmietwertanpassungen nicht schematisch vom Regierungsrat vorgenommen werden dürfen, sondern sind vom Grossen Rat vorzunehmen, wobei dieser selbstverständlich nur innerhalb des vom Bundesrecht gezogenen Rahmens entscheiden darf.'

Sonst ergriff kein Ratsmitglied zu dieser Bestimmung das Wort und ihr wurde zugestimmt.

- In der Botschaft vom 19. August 1998 zur zweiten Lesung schlug der Regierungsrat nochmals vor, die Kompetenz zur Eigenmietwertanpassung – entgegen den Beschlüssen in der 1. Lesung des Gesetzes – dem Regierungsrat zuzuweisen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die

Eigenmietwertfestsetzung auf 60% gemäss § 29 Abs. 2 bereits auf der verfassungsrechtlichen Minimalschwelle gemäss der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Urteil vom 20. März 1998 = BGE 124 I 145 [Zürcher Fall]) vorgenommen worden sei. Erfolge die Anpassung gemäss dem Beschluss des Grossen Rats nach einer Veränderung von mehr als fünf Prozentpunkten, bestünden während längerer Zeit verfassungswidrige Zustände. Mit der vom Regierungsrat für die zweite Lesung vorgeschlagenen Lösung (Kompetenz des Regierungsrats für Anpassungen) könne eine schnellere Anpassung beim Unterschreiten der 60 Prozentmarke erfolgen (vgl. Botschaft zur zweiten Lesung, S. 57).

- In der nichtständigen Kommission schlug das Ratsmitglied Dr. J. Kocher vor, doch wieder die Zuständigkeit des Grossen Rats für Mietwertanpassungen vorzusehen, wobei er wiederum nur den bisherigen Text unterbreitete (d.h. nur Bericht und Antrag an den Grossen Rat, keine Erwähnung der entsprechenden Beschlusskompetenz des Grossen Rats). Zur Begründung führte er aus, Erhöhungen des Eigenmietwerts gäben jeweils auch im Grossen Rat zu heftigen Diskussionen Anlass. Wenn der Grosse Rat über solche Änderungen befinde, seien diese demokratisch abgestützt. Landammann Dr. U. Siegrist entgegnete, dass der Regierungsrat zur Anpassung ermächtigt werden solle, weil bezüglich der Höhe der Eigenmietwerte aufgrund der Regelung von § 29 Abs. 2 fast kein Spielraum bestehe. Deshalb sei der Regierungsrat geeigneter als der Grosse Rat. Andererseits sei nicht zu verkennen, dass die Anpassungen der Eigenmietwerte im Aargau von besonderer politischer Bedeutung seien. Deshalb habe er ein gewisses Verständnis für den Antrag von Dr. J. Kocher. Die Regierung könnte sich mit dieser Änderung auch abfinden. Dem entgegnete Dr. U. Hofmann, dass der Regierungsrat für die Anpassungen deshalb geeigneter sei, weil bei der Anpassung der Eigenmietwerte aufgrund der Formulierung von § 29 Abs. 2 überhaupt kein Ermessen gehandhabt werden könne. Wenn im Gesetz schon ein genauer Prozentsatz festgelegt sei, so müsse konsequenterweise der Regierungsrat ermächtigt werden, die notwendigen Anpassungen vorzunehmen. In der Folge sprachen sich dennoch zwei weitere Votanten für den Antrag Dr. J. Kocher aus, der in der Schlussabstimmung mit 11 zu 6 Stimmen angenommen wurde (vgl. Protokoll der 10. Sitzung der nichtständigen Kommission; Materialien Bd. 5.1, S. 172 ff.).

Im Plenum erwuchs der von der Kommission beschlossenen Fassung Widerstand, indem Katharina Kerr namens der SP-Fraktion Festhalten am Vorschlag der Regierung, d.h. Mietwertanpassung durch den Regierungsrat vorschlug. Dieser Vorschlag unterlag in der Abstimmung mit 50 Stimmen für den Antrag Kerr gegen 104 Stimmen für den Antrag der Kommission (vgl. Grossratsprotokolle 1998, S. 1480 f.).

Aus dieser Entstehungsgeschichte von § 218 Abs. 3 StG ergibt sich klar, dass der Willen des Gesetzgebers dahin ging, einerseits die Möglichkeit zu einer Anpassung der Eigenmietwerte ausserhalb einer allgemeinen Neuschätzung vorzusehen. Auf diese Weise sollte verhindert werden, dass die Eigenmietwerte, sofern sie auf ein verfassungswidrig tiefes Niveau sinken, länger dort verharren. Ohne dass dauernd allgemeine Neuschätzungen beschlossen werden müssen, sollte daher die Möglichkeit zu generellen Anpassungen vorgesehen werden. Wem die Kompetenz für solche Anpassungen zustehen sollte, war dabei umstritten, wobei der Grosse Rat sich in der ersten Lesung des Steuergesetzes ausdrücklich und eindeutig entgegen dem ursprünglichen Vorschlag des Regierungsrats für seine eigene Zuständigkeit für solche Anpassungen aussprach und

diesen Entscheid auch in der zweiten Lesung bestätigte. Unter diesen Umständen kann es keine Rolle spielen, dass die entsprechende Dekretskompetenz des Grossen Rats im Wortlaut von § 218 Abs. 3 StG nicht ausdrücklich aufscheint. Entscheidend ist, dass sich ein klarer entsprechender Wille des historischen Gesetzgebers ausmachen lässt und damit entgegen der Auffassung des Gesuchstellers eine ausdrückliche Kompetenz zum Erlass von Eigenmietwertanpassungsdekreten gemäss § 78 Abs. 2 KV ausserhalb der Vornahme einer allgemeinen Neuschätzung besteht.

Dieses Ergebnis steht im Übrigen auch im Einklang mit der Regelung von § 30 Abs. 2 StG, wonach der Grosse Rat die Eigenmietwerte tiefer als 60% ansetzen kann, soweit es das Bundesrecht erlaubt. Wenn der Grosse Rat ermächtigt ist, die Eigenmietwerte mittels unselbständigem Dekret tiefer als 60% anzusetzen, ist nur schwerlich vorstellbar, dass ihm nach dem Willen des Gesetzgebers die umgekehrte Kompetenz, nämlich die Eigenmietwerte bei Unterschreitung der verfassungsrechtlichen Mindestgrenze von 60% des Eigenmietwerts wieder auf das verfassungsrechtlich geforderte Mindestniveau anzuheben, nicht zustehen soll.

3.

3.1.

Weiter macht der Gesuchsteller geltend, das Dekret über die Anpassung der Eigenmietwerte per 1. Januar 2016 verletze die Prinzipien der individuellen Bemessung der Steuern, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und schlussendlich schaffe es innerhalb der Gruppe der Eigenheimbesitzer neue horizontale Ungerechtigkeiten. Zur Erläuterung führt der Gesuchsteller als Beispiele sein Elternhaus und sein Eigenheim an. Beide Objekte stünden in der gleichen Gemeinde ca. 2 km voneinander entfernt. Die Umgebung der beiden Liegenschaften habe sich in der letzten Zeit stark verändert. Während sein Eigenheim durch neuen Quartierverkehr stark belastet werde, sei das Elternhaus durch die Neuerschliessung der Nachbarschaft eher aufgewertet worden. Dieser unterschiedlichen Veränderung werde mittels der pauschalen Erhöhung des Eigenmietwerts keine Rechnung getragen. Insofern werde Ungleiches gleich behandelt. Als weiteres Beispiel nennt der Gesuchsteller das X.-Quartier in Y., welches weit vom Dorfzentrum Y. entfernt sei. Eine Mehrbelastung in diesem Quartier würde dieses und die nahe gelegenen Nachbargemeinden tangieren, das Kerngebiet der Gemeinde Y. wäre aber überhaupt nicht betroffen. Weiter macht der Gesuchsteller der Sache nach geltend, dass in Gemeinden, die in den letzten Jahren eine rege Bautätigkeit und dementsprechend eine starke Erhöhung der durchschnittlichen Mieten erlebt haben (als Beispiel führt er B. an), aufgrund des Dekrets eine hohe pauschale Anpassung resultiere. Inwiefern sich diese Erhöhung auf ältere Objekte auswirke, sei durch den Regierungsrat nicht beantwortet worden. Ausserdem basiere der Regierungsrat seine Botschaft auf eine Markterhebung mit einer Rücklaufquote von 73% und finde, dies sei repräsentativ. Er ändere die Berechnungsmethode (bisher arithmetisch, neu median) und nehme 10 Fälle als Minimum, um den Wert einer Gemeinde zu bestimmen. Bei tieferer Rücklaufquote stelle er auf die umliegenden Gemeinden ab. Dieses Vorgehen sei willkürlich und verletze die Besteuerungsprinzipien der individuellen Bemessung der Steuern, des Leistungsfähigkeitsprinzips und der horizontalen Steuergerechtigkeit.

3.2.

Der Regierungsrat macht dagegen geltend, das angefochtene Dekret bewirke keine zusätzliche Ungleichbehandlung – im Gegenteil, es reduziere

diese. Die Standortgemeinde sei der wichtigste Einzelfaktor bei der Festlegung des Eigenmietwerts, die übrigen Kriterien würden gemäss der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 und deren Anhängen (Bewertungsverordnung; VBG; SAR 651.212) mittels Zu- und Abschlägen berücksichtigt. Durch den individuellen Anpassungsfaktor pro Gemeinde werde der wichtigste Faktor für die Veränderung der Eigenmietwerte somit individuell berücksichtigt. Mit einer Aufhebung des Dekrets würde die beanstandete Rechtsungleichheit somit sogar noch vergrössert. Ausserdem habe das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Eigenmietwertbesteuerung wiederholt dargelegt, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nie völlig erreichbar sei. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung sei im Abgaberecht unausweichlich und deshalb auch zulässig. Eine Verfassungswidrigkeit liege nur dann vor, wenn die Anwendung eines Erlasses zwangsläufig in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung bestimmter Steuerpflichtiger führe oder systematisch bestimmte Gruppen in verfassungswidriger Weise benachteilige. So habe das Bundesgericht das Zürcher Bandbreitenmodell (Formelwert im Bereich 60% bis 90%, bei Überschreitung von 90% Herabsetzung auf 90%, bei Unterschreitung Vornahme einer individuellen Schätzung) geschützt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 5. April 2002 [2P.311/2001]; vgl. auch schon Urteil vom 3. November 2000 betreffend den Kanton Solothurn [2P.36/1999]). Die Bandbreite im Kanton Aargau sei viel geringer. Der Steuerpflichtige könne nämlich schon bei Abweichungen von 10% bzw. 15% eine Einzelschätzung verlangen. Auch die Einwendungen des Gesuchstellers gegen das methodische Vorgehen (Markterhebung, Abstellen auf den Median) seien unbegründet, da es das Bundesgericht ausdrücklich für zulässig erklärt habe, im Steuerrecht und insbesondere bei der Festlegung des Eigenmietwerts mit Systematisierungen und Pauschalisierungen zu arbeiten. Die Repräsentativität der durchgeführten Erhebungen sei viel höher als bei einer vom Bundesgericht beurteilten und für verfassungsmässig befundenen Mietwertanpassung im Kanton Solothurn (vgl. bereits angeführtes Urteil 2P.36/1999).

3.3.

3.3.1.

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung zieht entgegen der Auffassung des Gesuchstellers den Rahmen für eine der horizontalen Rechtsgleichheit zwischen den selbstbewohnenden Liegenschaftseigentümern (noch) genügende steuerliche Erfassung des Eigenmietwerts weit. Das Bundesgericht hat in den beiden angeführten Entscheiden und auch in neueren Entscheiden wiederholt festgestellt, dass eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung im Abgaberecht unausweichlich und zulässig ist. Es genügt daher im Licht von Art. 8 BV, wenn die angefochtene Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (Urteil vom 15. Februar 2015 [2C_834/2015] Erw. 2.4. sowie Urteil vom 8. April 2010 [2C_682/2009] Erw. 3.2., je mit Hinweisen).

In den beiden vom Regierungsrat in seiner Stellungnahme zum Normenkontrollbegehren angeführten Entscheiden betreffend die Kantone Solothurn und Zürich hat das Bundesgericht ausdrücklich das mit jeder Pauschalisierung verbundene Problem bei der Beachtung der horizontalen Rechtsgleichheit zwischen selbstbewohnenden Liegenschaftseigentümern anerkannt. Gerade im den Kanton Solothurn betreffenden Urteil (2P.36/1999) hat das Bundesgericht aber klar gemacht, dass es beim Ein-

schreiten gegenüber Pauschalisierungen unter dem Aspekt der Verfassungsmässigkeit grosse Zurückhaltung übt. Jedenfalls dort, wo die Etablierung eines unter dem Aspekt der Gleichbehandlung der Eigentümer befriedigenden Systems für die Festsetzung der Eigenmietwerte politisch misslingt (im Kanton Solothurn war ein System, mit dem ein neuer und stark verbesserter Katasterwert hätte eingeführt werden sollen, in einer Volksabstimmung verworfen worden). Im angeführten Entscheid hat es zwar ausgeführt, dass eine nur in grösseren Zeitabständen durchzuführende pauschale Katasterschätzung, auf deren Grundlage die Eigenmietwerte festgesetzt werden, klarerweise unbefriedigend sei. Die damit verbundene nicht gering zu schätzende Ungleichbehandlung hat das Bundesgericht jedoch als gerade noch verfassungsmässig bezeichnet, insbesondere deshalb, weil der Übergang zu einer strikt einzelfallbezogenen Individualschätzung mit einem grossen administrativen Aufwand, aber (ebenfalls) auch mit einem beträchtlichen Streubereich verbunden wäre. Ebenso hat das Bundesgericht das zürcherische System der Ermittlung von notwendig mit pauschalen Elementen arbeitenden Formelmietwerten (vgl. dazu die aktuell geltende Weisung des Regierungsrats an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009; Zürcher Steuerbuch Nr. 15/502) in mehreren Urteilen für verfassungsgemäss erklärt (vgl. zum System des Formelwerts nach zürcherischem Recht die Urteile vom 10. Juli 2002 [2P.120/2001 = BGE 128 I 240], vom 21. Juli 2009 [2C_823/2008] und vom 8. April 2010 [2C_682/2009]). Das Gericht erachtete es mit dem Gebot der Rechtsgleichheit für vereinbar, wenn sich die nach der Zürcher Formelmethode ermittelten Eigenmietwerte, ohne dass ein Anspruch auf Korrektur im Einzelfall besteht, in einer Bandbreite von 60 – 90% der Marktmiete bewegen. Dies gelte erst recht, wenn entsprechende Korrekturmöglichkeiten durch eine individuelle Schätzung bestünden, mit welcher überholte Schätzwerte den grösseren Veränderungen des Marktes angepasst werden könnten (Urteil vom 8. April 2010 [2C_682/2009] Erw. 3.5 mit Hinweis).

3.3.2.

Vor dem Hintergrund dieser zurückhaltenden Praxis des Bundesgerichts bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit von Instrumenten und Verfahren, welche angesichts der Möglichkeit, mittels Individualschätzungen einen möglichst exakten Eigenmietwert zu bestimmen, als eher rudimentär erscheinen, erweisen sich die Einwendungen des Gesuchstellers gegen die durch das Dekret angeordneten Eigenmietwertanpassungen als unbegründet.

Das aargauische System der Festsetzung der Eigenmietwerte beruht zwar – jedenfalls ursprünglich – auf einer möglichst individuellen Festsetzung der Eigenmietwerte aufgrund von Einzelschätzungen, welche gemäss den Vorschriften der Bewertungsverordnung bei jeder Liegenschaft zahlreiche Parameter berücksichtigen. So sind letztmals per 1. Januar 1999 im gesamten Kanton für sämtliche Liegenschaften aufgrund von Individualschätzungen die Eigenmietwerte und die Vermögenssteuerwerte festgesetzt worden, wobei Wertbasis die Verhältnisse am 1. Mai 1998 bildeten (§ 5 Abs. 1 VBG; MARTIN PLÜSS, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri b. Bern 2015, § 218 N 4). Als Ausgangspunkt ist damit festzuhalten, dass das aargauische System für die Festsetzung der Eigenmietwerte den in einigen anderen Kantonen verwendeten Systemen, welche von Beginn weg mit groben Annahmen (Formelwerte; alte, unkorrigierte Katasterwerte) arbeiten, mit Blick auf das Gebot der horizontalen

Gleichbehandlung der Liegenschaftseigentümer jedenfalls anfangs, d.h. per letzten Stichtag (1.1.1999) bzw. Wertbasis für die letzte allgemeine Neuschätzung (1.5.1998), bezüglich Genauigkeit weit überlegen war.

Dem Gesuchsteller ist indessen zuzugestehen, dass sich diese Situation, nachdem die letzte allgemeine Neuschätzung der Liegenschaften im Aargau gemäss § 218 Abs. 1 StG inzwischen ausgehend vom Stichtag 1. Januar 1999 (bzw. der Bewertungsbasis 1. Mai 1998) einerseits und dem Anpassungszeitpunkt gemäss Dekret andererseits 17 Jahre (bzw. 17 Jahre und sieben Monate) zurückliegt, nicht unerheblich verändert haben dürfte. In der Zwischenzeit wurde keine allgemeine Neuschätzung durchgeführt und auch sonst keine generellen Anpassungen der Eigenmietwerte vorgenommen; abgesehen von Fällen einer Einzelschätzung gemäss § 218 Abs. 2 StG (wesentliche Änderung von Bestand, Nutzung oder Wert des Grundstücks sowie offensichtlich unrichtige Schätzung). Es liegt daher auf der Hand, dass sich bei einer grossen Zahl von Grundstücken Änderungen im Mietwert (und auch im Vermögenswert) ergeben haben dürften, welche unter Umständen keineswegs exakt dem seit der letzten allgemeinen Neuschätzung zu verzeichnenden allgemeinen Trend entsprechen. So ist durchaus denkbar, dass sich ein Ortsteil seit 1999 anders als ein anderer entwickelt hat, dass als Folge der Bautätigkeit in unmittelbarer Nachbarschaft Liegenschaften oder ganze Quartiere eine Auf- bzw. Abwertung erfahren haben oder dass Mieterhöhungen bei Neubauobjekten wesentlich häufiger und ausgeprägter erfolgten als bei Altbauten.

Das ändert indessen nichts daran, dass – wie der Regierungsrat zu Recht geltend macht – die mit dem im Normenkontrollverfahren zu überprüfenden Dekret vorgenommenen Mietwertanpassungen nach Gemeinden eilen, wenn nicht sogar den zentralen Faktor bei der Veränderung der Mietwerte berücksichtigen und damit in jedem Fall zu einer spürbaren Verbesserung der bestehenden Situation letztlich nicht mehr aktueller Individualschätzungen führen wird. Die Situation nach der gemeindeweisen Anhebung der Eigenmietwerte stellt sich damit, obwohl der Aargau bei der allgemeinen Neuschätzung dem System von Individualschätzungen folgt und nicht etwa wie andere Kantone mit pauschalen Wertbestimmungen arbeitet, hinsichtlich der rechtsgleichen Behandlung der Liegenschaftseigentümer im Vergleich mit den vom Bundesgericht beurteilten Pauschalssystemen jedenfalls nicht schlechter dar. Schon deshalb erweist sich das Vorbringen des Gesuchstellers als unbegründet. Es ist denn auch sehr unwahrscheinlich, dass die als Folge des Zeitablaufs der anlässlich der letzten allgemeinen Neuschätzung durchgeführten Individualschätzungen eingetretenen Veränderungen in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (Urteil vom 15. Februar 2015 [2C_834/2015] Erw. 2.4. sowie Urteil vom 8. April 2010 [2C_682/2009] Erw. 3.2., je mit Hinweisen). Dass es sich so verhielte, ist jedenfalls nicht erkennbar und wurde vom Gesuchsteller – auch wenn er zutreffend auf die entsprechende Möglichkeit hingewiesen hat – auch nicht substantiiert für einzelne Gruppen von Eigentümern dargelegt.

Hinzuweisen ist überdies auf die Möglichkeit der Änderungsschätzung gemäss § 218 Abs. 2 StG (vgl. zum Begriff wiederum MARTIN PLÜSS, a.a.O., § 218 N 9). Liegenschaftseigentümer können ein entsprechendes Gesuch nicht nur dann stellen, wenn sich Bestand oder Nutzung ihrer Liegenschaft verändert hat, sondern auch dann, wenn sich der Wert des Grundstücks verändert hat. Dabei können sämtliche Umstände, insbesondere die Zu- oder Abnahme von Immissionen (so etwa das Argument des

Gesuchstellers betreffend die Zunahme des Quartierverkehrs bei seinem Eigenheim und auch jenes betreffend mögliche Mehrbelastungen im X.-Quartier), die einen Einfluss auf den Wert der Liegenschaft haben, nach der Praxis berücksichtigt werden (so wäre etwa auch der vom Gesuchsteller erwähnte Umstand, dass die Bautätigkeit sich auf den Mietwert neuer Liegenschaften stärker auswirkt als bei alten, in diesem Rahmen beachtenswert). Vorausgesetzt ist lediglich, dass die Änderung wesentlich ist, wobei die Praxis die Schwelle für die Wesentlichkeit einer Änderung eher niedrig bei 10% ansetzt (vgl. MARTIN PLÜSS, a.a.O. § 218 N 21). Damit besteht, zumal wenn die zurückhaltende Überprüfungspraxis des Bundesgerichts bei den mit pauschalen Methoden arbeitenden Kantonen mit in die Überlegung einbezogen wird, für die betroffenen Eigentümer entgegen der Auffassung des Gesuchstellers ausreichend Raum, sich zumindest auf mittels des Korrekturmechanismus (vgl. zu Korrekturmechanismen auch das Urteil des Bundesgerichts vom 10. Juli 2002 [2P.120/2001 = BGE 128 I 240] Erw. 2.7.) eines Gesuchs um Vornahme einer Änderungsschätzung wegen wesentlicher Wertänderung der Liegenschaft, gegenüber anderen Eigentümern eine rechtsgleiche Behandlung zu erreichen.

3.4.

Zu behandeln bleiben damit die methodischen Einwände des Gesuchstellers gegen die mit dem Dekret vorgenommene Mietwertanpassung.

3.4.1.

Hinsichtlich der vom Gesuchsteller beanstandeten Rücklaufquote von 73% ist mit dem Regierungsrat festzustellen, dass diese hoch ist und damit zu einem ausreichend repräsentativen Ergebnis führt. Der Gesuchsteller selbst hat denn auch diesen Punkt zu Recht in seiner Replik vom 23. Mai 2016 gar nicht mehr aufgenommen. Es liesse sich allenfalls – unabhängig von der Rücklaufquote – fragen, ob unter dem Gesichtspunkt der Statistik das Abstellen bei Gemeinden, in denen trotz gutem Rücklauf keine repräsentativen Angaben resultierten (zu wenige Fälle vermieteter Einfamilienhäuser, d.h. zu kleine Stichprobe; vgl. Botschaft, S. 6) auf die Werte der umliegenden Gemeinden in jeder Hinsicht befriedigt. Der Gesuchsteller macht denn auch geltend, dieses Vorgehen sei willkürlich (vgl. Normenkontrollbegehren, S. 3 unten). Insbesondere mangels brauchbarer Alternative bei Durchführung einer pauschalen Mietwertanpassung ist indessen auch gegen dieses Vorgehen aus Sicht der Verfassung nichts einzuwenden; dies zumal auch deshalb, weil den betroffenen Grundeigentümern, wie bereits dargelegt, stets der Weg offensteht, eine Änderungsschätzung wegen wesentlicher Wertänderung zu verlangen.

3.4.2.

Schliesslich beanstandet der Gesuchsteller, dass bei der Anpassung der Eigenmietwerte die Berechnungsmethode geändert worden sei, indem statt wie früher auf das arithmetische Mittel nunmehr auf den Median (Wert, bei welchem jeweils die Hälfte der Datenreihe unterhalb und oberhalb der Mitte des Datensatzes liegen; vgl. Botschaft, S. 4) abgestellt worden sei. Der Median sei definitiv eine wichtige statistische Grösse. Allerdings seien die daraus gezogenen Schlüsse unvollständig. Setze man nämlich den Median dem Mittelwert gegenüber, sehe man die Schiefe der Verteilung. Wenn wie hier der Median unterhalb des Mittelwerts liege, habe man eine rechtsschiefe Verteilung. Dies bedeute nichts anderes, als dass es zwar weniger Ausreisser nach oben habe, diese aber umso deutlicher ausfielen. Umgesetzt auf die Eigenmietwerterhöhung könne man folgern, dass Liegenschaften, die schon heute einen höheren Eigenmietwert auf-

wiesen, dies überproportional auch in Zukunft tun würden, weil der Anpassungswert auf dem Median beruhe und nicht auf dem Mittelwert (Replik, S. 4 unten).

Auch dieser Einwand lässt das Dekret nicht als verfassungswidrig erscheinen. Mit dem Regierungsrat ist zunächst davon auszugehen, dass das Abstellen auf den Median wegen der fehlenden Symmetrie der Verteilung der Mietwerte deshalb zu bevorzugen ist, weil der Median durch Ausreisser kaum beeinflusst wird, während solche auf das arithmetische Mittel durchschlagen. Das hat zur Folge, dass auch die verwendeten Anhebungsfaktoren den tatsächlichen Verhältnissen näher kommen, als wenn auf das arithmetische Mittel abgestellt würde. Das ändert nichts daran, dass bei einer rechtsschiefen Verteilung, wie der Gesuchsteller bemerkt, zwar weniger Ausreisser nach oben resultieren, diese aber gegenüber dem arithmetischen Mittel deutlicher ausfallen. Das kann in Einzelfällen dazu führen, dass, wie der Gesuchsteller befürchtet, bisher bereits zu hoch bewertete Liegenschaften durch die Anpassung der Eigenmietwerte nochmals überproportional angehoben werden. Zum einen dürfte aber die Menge solcher Fälle gering sein. Zum andern stünde in solchen Fällen, so sie denn tatsächlich vorkommen und dann für die Betroffenen wohl leicht erkennbar wären, der Weg eines Gesuchs um Vornahme einer Unrichtigkeitsschätzung offen. Zwar ist eine solche nur dann vorzunehmen, wenn der bei der letzten allgemeinen Neuschätzung ermittelte Eigenmietwert um 15% oder mehr über oder unter dem richtigen Wert liegt (vgl. MARTIN PLÜSS, a.a.O., § 218 N 23 mit Nachweisen). Ein Anspruch auf Korrektur der geltenden Schätzung besteht mutatis mutandis aber auch bei einer generellen Anhebung des Eigenmietwerts. Von einem die Rechtsgleichheit in einem relevanten Ausmass verletzenden und damit verfassungswidrigen Vorgehen kann somit angesichts des bestehenden Korrekturmechanismus nicht gesprochen werden. Im Übrigen müssten, solange es nicht um eigentlich massive Ausreisser nach oben geht (d.h. 90% oder mehr des tatsächlichen Eigenmietwerts), die angepassten Eigenmietwerte angesichts der dargelegten bundesgerichtlichen Praxis zur Zulässigkeit von Pauschalierungen im Steuerrecht (vgl. wiederum insbesondere die beiden Urteile betreffend den Kanton Solothurn vom 3. November 2000 [2P.36/1999] und den Kanton Zürich vom 5. April 2002 [2P.311/2001] insbes. Erw. 3.4.) wohl auch ohne Korrekturmechanismus als verfassungsgemäss betrachtet werden.

4.

Die Anhebung der Eigenmietwerte mittels Dekret erweist sich demzufolge als rechtmässig und das Normenkontrollbegehren ist abzuweisen.

Abschliessend ist festzuhalten, dass eine pauschale Erhöhung der Eigenmietwerte im System der Individualschätzung die Ausnahme bleiben muss. Seit der letzten allgemeinen Neuschätzung sind – bezogen auf den für die Bewertung massgebenden Zeitpunkt 1. Mai 1998 – über 17 Jahre verstrichen. In dieser Zeit hat sich nicht nur der Liegenschaftensmarkt generell stark verändert, sondern dürften auch in Bezug auf die Unzahl der Objekte, für die damals Individualschätzungen vorgenommen wurden, im Verhältnis der Objekte zueinander bei sehr vielen Liegenschaften ganz wesentliche Veränderungen eingetreten sein. Insgesamt ist daher anzunehmen, dass die damals ermittelten Werte das Wertverhältnis zwischen den verschiedenen Liegenschaften – und zwar trotz der seither vorgenommenen Änderungsschätzungen – in sehr vielen Fällen nicht mehr zutreffend abbilden. Das anerkennt im Ergebnis auch der Regierungsrat, indem er in der Botschaft zum Anpassungsdekret darauf hinweist, dass aufgrund

der Entwicklung der Verkehrswerte seit August 2012 mit Bezug auf die Vermögenssteuerwerte wohl auf eine wesentliche Änderung gemäss § 218 Abs. 3 StG geschlossen werden könne. Da es aufgrund der Heterogenität der Objekte besonders wichtig sei, dass bei der Anpassung auch strukturellen Entwicklungen Rechnung getragen werde, soll die Anpassung jedoch gemäss der Auffassung des Regierungsrats über eine allgemeine Neuschätzung erfolgen (vgl. Botschaft, S. 4).

Falls in wenigen Jahren wiederum Bedarf für eine Erhöhung der Eigenmietwerte entstünde, wäre deshalb im aargauischen System der Individualschätzung eine neuerliche pauschale Erhöhung der Gemeindesätze oder anderer Parameter kaum mehr gesetzmässig. Entweder müsste dann das System mittels Regelung auf Gesetzesstufe in ein solches der Pauschalbewertung geändert oder eine allgemeine Neuschätzung angeordnet werden. Bleibt der Gesetzgeber beim durch § 218 StG vorgegebenen System der Individualschätzung, kann der Grosse Rat die Anordnung einer vom Gesetz infolge Veralterung der bestehenden Individualschätzungen gebotenen allgemeinen Neuschätzung nicht von der finanziellen Lage des Kantons abhängig machen (so aber Botschaft, S. 5)."

7.3.3.

Auf die gegen das Urteil des Verwaltungsgerichtes erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist das Bundesgericht mit Urteil vom 21. September 2017 (2C_1013/2016) nicht eingetreten und hat zudem die subsidiäre Verfassungsbeschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten war. Das Urteil des Verwaltungsgerichtes ist dementsprechend in Rechtskraft erwachsen. Zur Begründung kann somit vollumfänglich darauf abgestellt werden.

7.3.4.

Mit Urteilen des Bundesgerichtes vom 3. März 2021 (2C_37/2021 und 2C_28/2021) wurde die zitierte verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 sodann ausdrücklich bestätigt.

8.

8.1.

Die Eigenmietwertbesteuerung entspricht – so mindestens nach der aktuellen Rechtsprechung – dem Rechtsgleichheitsgebot. Sie berücksichtigt die unterschiedlichen (steuerlichen) Auswirkungen des Tatbestands "Wohnen" bei Mieterinnen und Mietern im Vergleich mit Wohneigentümerinnen und Wohneigentümern. Immerhin darf der kantonale Eigenmietwert dabei vom Marktmietwert abweichen.

8.2.

Vorerst ist festzuhalten, dass der Grosse Rat mit dem Anpassungsdekret die Eigenmietwerte auf das verfassungsmässig gebotene Mass anpassen wollte. Im Fokus standen dabei die Eigenmietwerte, welche nach § 30 Abs. 2 StG festgelegt werden. Das ergibt sich einerseits eindeutig aus der

Botschaft des Regierungsrates an den Grossen Rat vom 19. August 2015. Andererseits ergibt sich das auch aus dem Anpassungsdekret selbst. Dort wird einleitend ausdrücklich erwähnt, dass sich die Anpassung der Eigenmietwerte auf die "§§ 30 Abs. 2 und 218 Abs. 1 und 3 des Steuergesetzes (StG) vom 15. Dezember 1998" stützt. Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 20. September 2016 (vgl. Erw. 4.6.) begründet ausgeführt, dass für die Anpassung der Eigenmietwerte eine genügende gesetzliche Grundlage besteht. Davon ist nachfolgend mit gleicher Begründung auszugehen.

8.3.

Darf (gestützt auf das Urteil des Verwaltungsgerichtes) mit dem Anpassungsdekret als genügender gesetzlicher Grundlage die – vor dem Hintergrund der bundegerichtlichen Rechtsprechung zur Eigenmietwertbesteuerung – notwendige Eigenmietwertanpassung vorgenommen werden, liegt zweifellos eine genügende gesetzliche Grundlage für die pauschale Eigenmietwerterhöhung vor. Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 20. September 2016 (vgl. Erw. 4.6.) die gewählte Korrekturmethode (pauschaler Zuschlag) als zulässig bezeichnet.

8.4.

Für das Anpassungsdekret wurden in Nachachtung von § 218 Abs. 3 StG umfangreiche Mietwertvergleiche vorgenommen (vgl. Botschaft vom 19. August 2015). Der Zuschlag von 14 % für die Gemeinde XA ist damit sachlich begründet. Nach dem Gesagten liegt trotz Erhöhung des Eigenmietwertes keine unrichtige Grundstückschätzung, insbesondere keine unrichtige Rechtsanwendung, und damit auch kein Einzelschätzungsgrund vor.

8.5.

An diesem Ergebnis ändert auch das von den Rekurrenten in der E-Mail vom 3. Dezember 2020 erwähnte Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 16. September 2020 (WNO.2019.1) nichts, auch wenn damit § 218 Abs. 3 StG teilweise (der Passus "um mehr als 5 Prozentpunkte" wurde aufgehoben) und das Anpassungsdekret aufgehoben wurden. Diese Korrekturen erfolgten, da der verfassungsmässige Grenzwert für die Erhebung eines Eigenmietwertes von 60 % in jedem Einzelfall, wie die Entwicklung seit der letzten allgemeinen Neuschätzung zeigte, nicht eingehalten werden konnte bzw. unterschritten wurde.

Bezüglich des Anpassungsdekretes wurde vom Verwaltungsgericht entschieden, dass es im Sinne einer Übergangsregelung weiter Bestand habe, bis eine verfassungskonforme Regelung an seine Stelle getreten ist. Insofern ist das Anpassungsdekret vorliegend noch anzuwenden und ein Einzelschätzungsgrund, wie in die Rekurrenten geltend machen, unverändert zu verneinen.

9.

Gestützt auf diese Ausführungen ist der Rekurs abzuweisen.

10.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 285.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 885.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt XA

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. März 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche